

SAYDA

ARTIKULUEN AUKERAKETA ETA ADMINISTRAZIO-DOKTRINA
SELECCIÓN DE ARTÍCULOS Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

2025

267 zk.
martxoan

N.º 267
marzo

EUSKO JAURLARITZA



GOBIERNO VASCO

ZERGA ADMINISTRAZIOKO ZUZENDARITZA
OGASUN ETA FINANZIA SAILA

DIRECCIÓN DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA
DEPARTAMENTO DE HACIENDA Y FINANZAS

NAKO HAUEKIN LANKIDETZAN:
EN COLABORACIÓN CON:

EUSKO JAURLARITZA
LIBURUTEGI NAGUSIA



GOBIERNO VASCO
BIBLIOTECA GENERAL

SUMARIO

AUTORES		ARTÍCULOS
A01	ESTER GARCÍA CAMPS	<u>Efectos de la inaplicación del régimen FEAC en canjes de personas físicas</u> Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025
A02	DIEGO FIERRO RODRÍGUEZ	<u>Buena fe y confianza legítima a efectos de la deducción fiscal por innovación tecnológica a la luz del Impuesto sobre Sociedades</u> Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025
A03	MANUEL SANTOLAYA BLAY	La nueva instrucción de la AEAT sobre enajenación de bienes Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025
A04	CARTA TRIBUTARIA REVISTA DE OPINIÓN	Decaimiento de las medidas fiscales de los Reales Decretos-leyes 9/2024 y 10/2024 Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025
A05	CARTA TRIBUTARIA REVISTA DE OPINIÓN	Modelo 390. Resumen anual del IVA Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025
A06	GREGORIO LABATUT SERER	<u>Caso práctico global sobre el cierre contable y fiscal de 2024</u> Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025
A07	CARLOS BILBAO CONTRERAS	<u>Tributación sobre transacciones económicas instrumentadas a través de unidades monetarias de carácter digital</u> Revista internacional CONSINTER de direito, Vol. 10, N.º 18, 2024
A08	JOSÉ MIGUEL MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI	<u>Gravámenes de salida sobre personas físicas en el derecho tributario español, derecho convencional y en el derecho comunitario</u> Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 503, 2025
A09	ORLANDO ÁLVAREZ ARIAS	<u>La reinterpretación del concepto «establecimiento permanente» previsto en los convenios de doble imposición a través de los cambios semánticos</u> Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 503, 2025
A10	MARÍA ÁNGELES TORTOSA CHULIÁ JUAN CARLOS DALMAU LLISO	<u>Cambios en la conciencia fiscal de los estudiantes de economía a partir de las visitas guiadas a la Agencia Tributaria</u> E-pública, N.º 36, 2025

A11	PABLO DEL CASTILLO IRANZO	<p>La regularización de precios de transferencia y la coordinación foral y estatal en materia de operaciones vinculadas</p> <p>Revista General de Derecho Administrativo, N.º 68, 2025</p>
A12	PERE RUSÍNOL	<p>Sociedades</p> <p>Un impuesto cada vez más secundario</p> <p>Alternativas económicas, N.º 132 (febrero), 2025</p>
A13	BELÉN BAHÍA ALMANSA	<p><u>El principio de capacidad económica y su cuestionamiento en el ámbito de los impuestos locales</u></p> <p>Tributos locales, N.º 172, 2025</p>
A14	ANTONIO SEGURA MARTÍNEZ	<p>La exención de las tasas locales por las universidades públicas</p> <p>Tributos locales, N.º 172, 2025</p>
A15	ANA GONZÁLEZ PELAYO	<p>La aplicación del derecho al error en el procedimiento sancionador tributario en el ámbito local</p> <p>Tributos locales, N.º 172, 2025</p>
A16	FERNANDO DE LA HUCHA CELADOR	<p>Reflexiones sobre el sistema de financiación autonómica</p> <p>Civitas, N.º 204, 2024</p>
A17	MARÍA LUISA CARRASQUER CLARI	<p>La tributación de la extinción de condominio en el IIVTNU: la aplicación de la regla de «no interrupción del período de generación del incremento de valor» y la posible vulneración del principio de capacidad económica</p> <p>Civitas, N.º 204, 2024</p>
A18	YOLANDA MARTÍNEZ MUÑOZ	<p>A vueltas con el derecho a no autoinculparse en el ámbito tributario: el concepto de documentación autoincriminatoria</p> <p>Civitas, N.º 204, 2024</p>
A19	BEGOÑA PÉREZ BERNABEU	<p>Inteligencia artificial y administración tributaria a la luz del principio de legalidad: hacia un marco jurídico garantista</p> <p>Civitas, N.º 204, 2024</p>
A20	MÓNICA SERRANO	<p>El principio de regularización íntegra en el sistema tributario: análisis y propuestas de reforma</p> <p>Civitas, N.º 204, 2024</p>

A21	FERNANDO SERRANO ANTÓN	<p>El ECOFIN discute la simplificación tributaria, la Comisión Europea presenta un paquete ómnibus de simplificación como estrategia para fortalecer la competitividad de la UE y lanza la «Brújula de Competitividad» y otros temas interesantes</p> <p>Unión Europea Aranzadi, N.º 3, 2025</p>
A22	DESIDERIO ROMERO JORDÁN	<p><u>Impacto de la inflación sobre la factura de IVA de los hogares españoles en el período 2021-2024</u></p> <p>Notas técnicas, N.º 887, 2025</p>
A23	FORUM FISCAL	<p>A la espera del acuerdo para la revisión fiscal en Euskadi</p> <p>Forum fiscal, N.º 316, 2025</p>
A24	JOSÉ MANUEL ORTIZ DE JUAN CRISTINA FEIJOO ROGEL	<p><u>La proyectada reforma fiscal de los sistemas de previsión social complementaria en el País Vasco</u></p> <p>Forum fiscal, N.º 316, 2025</p>
A25	JAVIER ARMENTIA BASTERRA	<p><u>Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el período impositivo 2024 (I)</u></p> <p>Forum fiscal, N.º 316, 2025</p>
A26	FORUM FISCAL	<p>González cree que hay tiempo para negociar la fiscalidad con todos, también con EH Bildu si hay voluntad real de acuerdo</p> <p>Forum fiscal, N.º 316, 2025</p>
A27	FORUM FISCAL	<p>PSE ve "margen para el acuerdo" con EH Bildu y Elkarrekin y rechaza debatir sobre bajar impuestos como plantea PP</p> <p>Forum fiscal, N.º 316, 2025</p>
A28	FORUM FISCAL	<p>Las Juntas de Bizkaia amplían el plazo de enmiendas de la revisión fiscal hasta el 12 de marzo</p> <p>Forum fiscal, N.º 316, 2025</p>
A29	FORUM FISCAL	<p>Las propuestas para la campaña de la Renta 2024 de Gipuzkoa comenzarán a enviarse el 25</p> <p>Forum fiscal, N.º 316, 2025</p>
A30	FORUM FISCAL	<p>Acuerdos adoptados en el Consejo Vasco de Finanzas Públicas del 13 de febrero de 2025</p> <p>Recaudación, Aportaciones de las Diputaciones Forales al Gobierno Vasco y Fondo General de Ajuste</p> <p>Forum fiscal, N.º 316, 2025</p>

A31	FORUM FISCAL	Etxanobe apuesta por "gestionar con cautela" aunque el impacto de pagos a mutualistas no será "tan relevante" en 2025 Forum fiscal, N.º 316, 2025
A32	FORUM FISCAL	El diputado general de Álava emplaza a la oposición a apoyar la no tributación del salario mínimo interprofesional Forum fiscal, N.º 316, 2025
A33	FORUM FISCAL	Los datos de recaudación de 2024 ofrecen confianza y demuestran la fortaleza de la economía Forum fiscal, N.º 316, 2025
A34	FORUM FISCAL	EH Bildu afirma que "la bajada de la recaudación evidencia la necesidad urgente de una reforma fiscal en profundidad" Forum fiscal, N.º 316, 2025
A35	FORUM FISCAL	La Hacienda alavesa actualiza los modelos de convenio de colaboración con entidades locales Forum fiscal, N.º 316, 2025
A36	IÑAKI ALONSO ARCE	La aplicación del Impuesto Complementario en los Territorios Históricos vascos Forum fiscal, N.º 316, 2025
A37	FORUM FISCAL	Territorio Histórico de Álava. Proyecto de Decreto Foral. Aprobar los precios medios de venta de vehículos automóviles y embarcaciones, a efectos del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y del Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte Forum fiscal, N.º 316, 2025
A38	ANDREU MISSÉ	Impuestos para salvar la democracia El Ciervo, N.º 810, 2025
A39	JOAQUÍN ALMUNIA	Sobre las nuevas reglas fiscales Grand place: pensamiento y cultura, N.º 21, 2024
A40	ANDREU MISSÉ	La batalla contra la evasión fiscal global que amenaza el Estado de bienestar Grand place: pensamiento y cultura, N.º 21, 2024
A41	ALEJANDRO BERMEJO FERNÁNDEZ	<u>La defraudación tributaria a través de sociedades pantalla</u> Anuario de la Facultad de Derecho, N.º 17, 2024

SUMARIO

AUTORES		DOCTRINA ADMINISTRATIVA
DO1	NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ	<p>La cláusula «silenciosa» de beneficiario efectivo en la exención de intereses con destino comunitario Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de octubre de 2024 (rec. 810/2019)</p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025</p>
DO2	SANTIAGO PEIRÓ CERVERA	<p>Sobre la culpabilidad: condición esencial para la imposición de sanciones tributarias Sentencia del Tribunal Supremo no 1695/2024, de 29 de octubre (recurso 2248/2023)</p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025</p>
DO3	J. JAVIER PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ	<p>Tribunal Supremo: No sujeción al ITPAJD de las autorizaciones de las terrazas de los bares en la vía pública Sentencia del Tribunal Supremo de 7 y 8 de enero de 2025 (rec. 4830/2023)</p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025</p>
DO4	GORKA ECHEVARRÍA ZUBELDIA	<p>Esperando a godot: nuevas reglas en IVA aplicables a los eventos en línea a partir de 2025 Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de mayo de 2019 (asunto C-568/17), caso Staatssecretaris van Financiën y L.W. Geelen</p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025</p>
DO5	V. ALBERTO GARCÍA MORENO	<p>La imposibilidad administrativa de comprobar períodos prescritos para investigar los delitos contra la Hacienda Pública Sentencia del Tribunal Supremo 1182/2024, de 7 de enero de 2025 (rec. 4494/2022)</p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025</p>
DO6	NÉSTOR CARMONA FERNÁNDEZ	<p>Equipo informático y establecimiento permanente. Deducción por doble imposición Contestación a consulta tributaria de la Dirección General de Tributos de 16 de octubre de 2024 (V2240-24)</p> <p>Carta tributaria. Revista de opinión, N.º 119, 2025</p>
DO7	REVISTA ARANZADI DOCTRINAL	<p>La aplicación del tipo reducido del IVA por la entrega de una vivienda no exige otorgamiento de la cédula de habitabilidad Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia 82/2025, 28 Ene. Rec. 3389/2023</p> <p>Revista Aranzadi Doctrinal, Nº. 3, 2025</p>
DO8	CARMEN BANACLOCHE PALAO	<p><u>Interpretación finalista del artículo 81 bis de la LIRPF: equiparación de «no tener derecho a alimentos» a no percibirlos de hecho</u> Análisis de la STS de 25 de octubre de 2022, rec. núm. 6568/2020</p> <p>Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 503, 2025</p>

D09	JAVIER BAS SORIA	<p>Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2024 y su aplicación práctica a nuestro país</p> <p>Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 503, 2025</p>
D10	<p>JORDI DE JUAN CASADEVALL</p> <hr/> <p>DANIEL TARROJA PIERA</p> <hr/> <p>GERARD GENÉ BALEYTO</p> <hr/> <p>JAVIER LUIS DE MIGUEL MARQUES</p> <hr/> <p>VICENT ARBONA BALLESTER</p> <hr/> <p>VÍCTOR LINARES SÁEZ</p> <hr/> <p>MARCOS LÓPEZ MOYA</p>	<p><u>La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insopportable levedad de la prescripción (II)</u></p> <p>Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 503, 2025</p>
D11	PABLO CHICO DE LA CÁMARA	<p><u>Una nueva oportunidad perdida para favorecer la reducción de la litigiosidad:</u> ¿Cabe una “justicia deliberativa” en la esfera de la fiscalidad local?</p> <p>Tributos locales, N.º 172, 2025</p>
D12	ALEJANDRO TORRESCUSA CORDERO	<p><u>Consecuencias fiscales para la familia del cobro de las becas Erasmus+. Posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea</u></p> <p>Unión Europea Aranzadi, N.º 3, 2025</p>
D13	AITOR ORENA DOMÍNGUEZ	<p>La devolución de lo pagado en concepto de IIVTNU tras la declaración de inconstitucionalidad de determinados preceptos</p> <p>Forum fiscal, N.º 316, 2025</p>

DOCUMENTOS DE INTERÉS

COYUNTURA EN UN CLIC (MARZO 2025)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO
GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/coyuntura-en-un-click/web01-a2ogaeko/es/>

EKONOMIAZ — “LA POLÍTICA PÚBLICA PARA LA GENERACIÓN DE BUENOS EMPLEOS: RECOMENDACIONES DESDE LAS BUENAS PRÁCTICAS INTERNACIONALES”

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO
GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/informes-ekonomiaz/web01-a2ogaeko/es/>

TERMÓMETRO ECONÓMICO (FEBRERO DE 2025)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO
GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/termometro-economico/web01-a2ogaeko/es/>

ASTEKONOMIA (SEMANA DEL 3 AL 7 DE MARZO)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO
GOBIERNO VASCO

https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia_web/es_clic/index.shtml

ASTEKONOMIA (SEMANA DEL 10 AL 14 DE MARZO)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO
GOBIERNO VASCO

https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia_web/es_clic/index.shtml

ASTEKONOMIA (SEMANA DEL 17 AL 21 DE MARZO)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO
GOBIERNO VASCO

https://www.euskadi.eus/web01-a2ogaeko/es/contenidos/informacion/astekonomia_web/es_clic/index.shtml

ASTEKONOMIA (SEMANA DEL 24 AL 28 DE MARZO)

DIRECCIÓN DE ECONOMÍA Y PLANIFICACIÓN
DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA, TRABAJO Y EMPLEO
GOBIERNO VASCO

<https://www.euskadi.eus/astekonomia/web01-a2ogaeko/es/>

Artículos





Ester García Camps
Garrigues Abogados

RESUMEN

En los últimos años, una de las cuestiones más controvertidas en el ámbito tributario es la referente a la aplicación del régimen FEAC en operaciones de canje de valores y aportaciones no dinerarias de participaciones, realizadas por personas físicas a favor de sociedades holding, cuando éstas van acompañadas de posteriores repartos de dividendos o transmisión de las participaciones aportadas, generándose rentas en la sociedad holding a las que les resulta de aplicación la exención sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de participaciones, establecida en el artículo 21 LIS.

El aspecto que ha generado una mayor controversia es la regularización que deben efectuar los órganos de comprobación de la Administración Tributaria si determinan la inaplicación del régimen FEAC cuando se concluye que estas operaciones han tenido como finalidad, única o preponderante, la obtención de una ventaja fiscal abusiva. Durante el ejercicio 2024, el TEAC ha dictado varias resoluciones, tendentes a fijar el criterio y las pautas que debe seguir la Administración para regularizar este tipo de operaciones.



Diego Fierro Rodríguez
Letrado

RESUMEN

El presente trabajo explora el marco normativo y jurisprudencial que regula las deducciones fiscales por actividades de innovación tecnológica en el Impuesto sobre Sociedades.

Se analiza el principio de confianza legítima consagrado en la Ley 40/2015 y su implicación en la actuación administrativa, en particular frente al carácter vinculante de los informes del Ministerio de Ciencia e Innovación según el artículo 35.4 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

A partir de tres sentencias clave del Tribunal Supremo de octubre de 2024, se resalta la obligación de la AEAT de respetar dichos informes y se cuestionan los intentos de neutralizarlos mediante documentos internos.

Además, se evalúan las implicaciones de estas resoluciones en términos de seguridad jurídica y la postura del TEAC sobre la normativa actual.



Gregorio Labatut Serer
Universitat de València

RESUMEN

El autor publica un caso práctico ilustrando como realizar el cierre contable de 2024, donde considera especialmente la Resolución de 9 de febrero de 2016, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se desarrollan las normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para la contabilización del Impuesto sobre Beneficios, además de diversas consultas evacuadas por el ICAC durante el ejercicio 2023 y 2024. Fiscalmente considera fundamentalmente por Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades y el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. RIS).



Carlos Bilbao Contreras
Universidad de Burgos

SUMARIO

1. Introducción.
2. La representación digital de la realidad mediante "tokens".
3. Transacciones económicas instrumentadas a través de unidades monetarias digitales.
4. Regulación normativa.
5. Tributación de las transacciones realizadas con criptoactivos.
6. Conclusiones.

Referencias.

RESUMEN

El desarrollo de nuevas tecnologías ha posibilitado la digitalización de numerosas transacciones comerciales. Dichas operaciones se pueden realizar a través de plataformas de comercio electrónico, en las que se puede satisfacer el precio del servicio mediante monedas virtuales. Además, en estos supuestos surge la dificultad de identificar a las partes intervenientes salvo que intervenga un registro público. Esta circunstancia se agrava por la diversidad de negocios jurídicos que se pueden realizar a través de dichas plataformas. Dado que, estas se limitan a poner en contacto a ambas partes y la transacción se realiza a través de la red digital. A pesar de todo ello existe una normativa muy escasa a nivel internacional. El presente trabajo tiene por objetivo determinar si las regulaciones normativas vigentes, en especial la tributaria, se adecuan a la nueva realidad de las transacciones comerciales digitales. El método de investigación empleado se compone de tres fases: En la primera se analizan los instrumentos digitales de pago, así como, las distintas operaciones económicas que lo sustentan. En la segunda fase se estudia la regulación general sobre los medios de pago digitales. La tercera y última fase analiza la normativa tributaria sobre los aspectos referidos anteriormente. Una vez realizada esta investigación, nos encontraremos en disposición de formular una serie de conclusiones sobre la cuestión formulada a la que se incorporaran una serie de propuestas aplicables a la normativa sobre transacciones digitales.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Las nuevas tecnologías basadas en la digitalización de numerosos procesos a través de la utilización de la red han crecido exponencialmente en estos últimos años. Uno de los sectores afectados por este desarrollo se refiere al comercio de bienes y servicios de carácter digital. Estas operaciones se realizan a través de plataformas de comercio electrónico que ponen en contacto a compradores y vendedores situados en distintos países². Además, el comercio sobre bienes y servicios digitales suele emplear medios electrónicos de pago, como las monedas virtuales. A todo lo anterior se adiciona la diversidad de negocios jurídicos que se pueden realizar a través de dichas plataformas. De todo lo anterior se puede extraer una serie de ventajas, pero también una serie de riesgos que pueden afectar a la seguridad jurídica de las relaciones comerciales realizadas. En este caso, las circunstancias arriba señaladas pueden obstaculizar la identificación de las partes intervenientes, el tipo de negocio realizado y los ingresos obtenidos en dichas transacciones. Así mismo, las citadas operaciones carecen del pertinente asiento en un registro de carácter público. Sin embargo, a pesar de todo ello la normativa internacional es inexistente. El ordenamiento comunitario, a pesar de ser pionero, en este tipo de regulaciones, también experimenta un cierto retraso en su adecuación a la nueva realidad digital. De la misma manera, las regulaciones de los Estados miembros se encuentran muy por debajo de la ordenación normativa que caracteriza a otro tipo de transacciones comerciales³. Si bien, la normativa vigente se refiere, básicamente, a regular los criterios de publicidad sobre este tipo de transacciones en las que se utiliza la moneda virtual como medio de pago.

Adicionalmente, las Administraciones tributarias han incorporado la obligación a los prestadores de este tipo de servicios de presentar declaraciones informativas sobre las operaciones realizadas. A la vista de todo lo anterior, el presente trabajo tiene por objetivo determinar si las regulaciones normativas vigentes, en especial la tributaria, se corresponden con la nueva realidad de las transacciones comerciales digitales. Para ello, se analiza en primer lugar los instrumentos digitales de pago empleados como los denominados tokens y los criptoactivos, así como sus diferencias. También se detallan las distintas operaciones económicas que se encuentran sustentadas por el pago de moneda virtual y los reseñados tokens. En segundo lugar, el trabajo examina la regulación general referida a los medios de pago de carácter digital. A tal fin se toma como referencia el ordenamiento comunitario y las normas que son objeto de trasposición en cada Estado miembro. En tercer lugar, el trabajo se refiere a la normativa tributaria sobre los aspectos referidos a la imposición directa e indirecta aplicables a las transacciones realizadas con criptoactivos. Adicionalmente, este trabajo estudia las obligaciones de comunicación que afectan a las personas intervenientes en las citadas operaciones con criptoactivos. Una vez realizado dicho análisis, nos encontraremos en disposición de formular una serie de conclusiones sobre la cuestión formulada. Finalmente se sintetizarán una serie propuestas aplicables a la normativa sobre transacciones comerciales realizada a través de las nuevas tecnologías digitales.

..//..

A08

Gravámenes de salida sobre personas físicas en el derecho tributario español, derecho convencional y en el derecho comunitario



Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 503, 2025

José Miguel Martínez-Carrasco Pignatelli
UAB

RESUMEN

El ordenamiento jurídico tributario español contiene medidas de blindaje del interés recaudatorio de la Hacienda Pública frente a los intentos de deslocalización indiscriminada por personas físicas. Y, en concreto, respecto de aquellos contribuyentes del impuesto sobre la renta de las personas físicas con una elevada capacidad económica contributiva, expresada en la tenencia de valores financieros reveladores de la misma. En opinión del autor, la regulación y exigencia de gravámenes de salida constituye, se quiera o no, una restricción que distorsiona el libre movimiento de capitales y de empresas y el principio de libertad de establecimiento. Los gravámenes de salida previstos en el ordenamiento tributario español restringen la libre competencia y la expansión de las empresas. La consecuencia inmediata de su existencia es ahuyentar a grandes contribuyentes corporativos y a inversores internacionales, disuadiéndoles o frenándoles en su deseo de establecer su residencia fiscal en España. Efecto a todas luces, contraproducente.

A09

La reinterpretación del concepto «establecimiento permanente» previsto en los convenios de doble imposición a través de los cambios semánticos



Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 503, 2025

Orlando Álvarez Arias
Documentador Fiscal en CEF Centro de Estudios Financieros
Abogado en España y Venezuela

RESUMEN

Uno de los problemas que afronta la fiscalidad de la economía digital radica en saber si el comercio electrónico se puede incluir en la expresión «establecimiento permanente». Tradicionalmente, se ha entendido que un establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios, es decir, un espacio físico o punto geográfico determinado en el que una empresa realiza toda o parte de su actividad. En el presente trabajo analizaremos si las páginas web y las aplicaciones se pueden considerar establecimientos permanentes debido a los cambios semánticos producidos en la lengua española.

María Ángeles Tortosa Chuliá
Universitat de València

Juan Carlos Dalmau Lliso
Universitat de València

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
2. METODOLOGÍA
3. RESULTADOS
4. CONCLUSIONES

ANEXO.- CUESTIONARIO ADMINISTRADO A LOS ESTUDIANTES

RESUMEN

Los expertos coinciden en señalar que la mejor manera de corregir el déficit de conciencia fiscal de nuestra sociedad pasa necesariamente por la pedagogía dirigida a los ciudadanos, y en particular a los jóvenes. Se programan visitas guiadas de alumnos de la Facultad de Economía de la Universitat de València a la sede de la Agencia Tributaria Valenciana, con la esperanza de lograr mejoras en su nivel de conocimiento, cultura y conciencia fiscales, así como sobre su sensibilidad y preferencias en materia tributaria. Para analizar y evaluar los cambios experimentados se elabora una encuesta -que habrá de ser cumplimentada antes y después de las visitas- y se construyen tres grupos de indicadores: de percepción y cultura fiscales, de conocimiento de tributación autonómica y de esfuerzo de la Administración Tributaria. En todos ellos se aprecia una mejora tras las visitas. Las pruebas de Wilcoxon y Homogeneidad Marginal señalan como estadísticamente significativos los indicadores de percepción de esfuerzo por control del fraude fiscal, por explicar el destino de los impuestos y por ayudar al cumplimiento fiscal

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Según el estudio Nº 3418 sobre Opinión Pública y Política Fiscal del CIS (julio 2023) los españoles pensamos que somos poco conscientes y responsables a la hora de pagar impuestos (el 52,4% frente al 4% que piensa que somos muy conscientes y responsables). Los resultados son muy similares en años anteriores. Y, aunque la mayoría entiende que los impuestos son necesarios para que las Administraciones Públicas puedan prestar servicios públicos (59,1%) y que constituyen un medio para redistribuir mejor la riqueza (19%), en este terreno los contribuyentes soportamos las reglas del juego en contra de nuestra voluntad, siendo la "inclinación" -como diría Kant- y no tanto la razón, lo que determina nuestro comportamiento. Sabemos que no es posible una sociedad sin impuestos (Arias Maldonado, 2011), pero los pagamos porque nos obligan, porque hay leyes que nos lo imponen y porque el incumplimiento puede acarrear una sanción; no porque estemos convencidos de que así debe ser. La falta de conciencia y cultura fiscales es nuestra asignatura pendiente, constituyendo un lastre que, sin duda, puede condicionar avances sociales y económicos.

La mayoría de expertos coincide en apuntar que la mejor manera de corregir a medio y largo plazo nuestro déficit de conciencia fiscal ha de pasar necesariamente por la pedagogía dirigida a los contribuyentes, y en particular a nuestros jóvenes. Así, por ejemplo, el último Libro Blanco sobre la reforma tributaria en España (Comité de personas expertas, 2022) destaca el papel de la educación cívica en materia tributaria como instrumento básico dentro del plan estratégico de mejora del cumplimiento tributario y de prevención y lucha contra el fraude fiscal. La idea no es nueva, pues este es un aspecto sobre el que ya insistían a mediados del siglo XX los profesores G. Schmölders y J. Dubergé (1965) –máximos exponentes de la psicosociología fiscal–.

Afortunadamente contamos ya con algunas iniciativas públicas -como el portal de educación cívico-tributaria, promovido por la Agencia Tributaria y el Instituto de Estudios Fiscales- que pueden dar sus frutos en un futuro próximo, ayudando a nuestros jóvenes a superar el déficit de conciencia fiscal que suele predominar en la población adulta. A nivel internacional son los países nórdicos (Dinamarca, Finlandia, Noruega, Suecia) quienes lideran las experiencias con mayor éxito, apoyadas en las nuevas tecnologías y herramientas audiovisuales, pero existen también en otros muchos casos -Francia, Reino Unido, Ucrania, México, Australia, Nueva Zelanda, Canadá, Japón, EEUU, Guatemala, Colombia, Chile, Argentina, Costa Rica, El Salvador, etc.- (Delgado et al., 2005). No obstante, el último plan estratégico de la Agencia Tributaria insiste en realizar acciones de pedagogía cívico-fiscal en las universidades (Línea D.4) (AET, 2023, pp.44-45).

..//..

A13

El principio de capacidad económica y su cuestionamiento en el ámbito de los impuestos locales



Tributos locales, N.º 172, 2025

Belén Bahía Almansa
Universidad de Málaga

RESUMEN

En este trabajo abordamos el papel que el principio de capacidad económica juega en la configuración y aplicación de los distintos impuestos locales. El sistema tributario español, tanto a nivel estatal como autonómico y local, se configura en base a unos principios constitucionales que, recogidos en el artículo 31 de la Constitución Española, sirven al fin fundamental de asegurar la justicia tributaria en el sostenimiento de los gastos e ingresos públicos, funcionando como un auténtico límite a la hora de crear y aplicar las diferentes figuras que conforman nuestro sistema fiscal. Analizaremos el principio que se ha visto más afectado, que es el principio de capacidad económica, el cual se ha sacrificado en numerosas ocasiones a fin de facilitar a la Administración una mayor recaudación. El Tribunal Constitucional, en su reciente sentencia 182/2021, de 26 de octubre, al declarar inconstitucional el método de cuantificación del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana se ha encargado de depurar de forma clara la doble funcionalidad operativa de este principio, por lo que su doctrina va a poderse aplicar al resto de figuras tributarias locales.



Desiderio Romero-Jordán
Universidad Rey Juan Carlos y Funcas

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN
 2. METODOLOGÍA
 3. REBAJA TEMPORAL DE IVA E IMPUESTOS ESPECIALES SOBRE LA ENERGÍA PARA ALIVIAR LOS COSTES DE LA INFLACIÓN
 4. IMPACTO SEGÚN RASGOS SOCIOECONÓMICOS DE LOS HOGARES
 5. IMPACTO DE LA INFLACIÓN EN EL INCREMENTO DE RECAUDACIÓN DEL SECTOR HOGARES: EXPECTATIVAS A FUTURO
- Referencias

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

Tras la pandemia, el crecimiento de los precios experimentó un fuerte aumento por la interacción de varios factores. Principalmente, la presión de la demanda, la disrupción de las cadenas de valor, el efecto de las políticas fiscales expansivas y el shock en los precios de la energía generada por la guerra de Ucrania. Como consecuencia el crecimiento de los precios se elevó al 3,1 % en 2021, al 8,4 % en 2022, 3,5 % en 2023 y 2,8 % en 2024. En definitiva, el aumento acumulado en los precios ha alcanzado en tan solo cuatro años el 17,8 %, muy por encima del 12 % del período 2009 a 2019.

El incremento en los precios repercute de forma directa en la recaudación del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Como muestra el cuadro 1, el aumento de la recaudación de IVA en el período 2021 a 2024 se situará, previsiblemente, en una cifra próxima a los 27.300 millones de euros¹. La recaudación alcanzó en 2019 los 71.538 millones y en 2024 superará, previsiblemente, los 92.000 millones de euros. A pesar de las rebajas fiscales implementadas en el período pospandemia en algunos alimentos esenciales, así como en ciertos bienes energéticos como gas y electricidad. Sobre esta fuerte alza en los ingresos surgen algunas preguntas cuya contestación resulta de gran utilidad. Primero, desde el punto de vista presupuestario, es oportuno conocer el papel que ha tenido la inflación en este aumento recaudatorio. Y el camino que seguirá cuando se retorne a los niveles de inflación prepandemia. Segundo, a nivel micro, resulta relevante tener estimaciones de cómo ha aumentado la factura fiscal entre los hogares de acuerdo con sus características socioeconómicas. En otras palabras, es relevante identificar a los hogares más perjudicados con este fenómeno para identificar las políticas públicas más adecuadas.

Cuadro 1. RECAUDACIÓN DE IVA EN EL PERÍODO 2019-2024

Año	Recaudación (millones de euros)	Δ Recaudación (millones de euros)	Inflación (%)
2019	71.538	1.361	0,8
2020	63.337	-8.201	-0,3
2021	72.498	9.162	3,1
2022	82.595	10.097	8,4
2023	83.909	1.314	3,5
2024 (1)	90.622	6.713	2,8

Nota: (1) asumiendo un crecimiento del 8,0 % (AIREF, 2024).

Fuentes: AEAT(2025) e INE (2025a).

A24

La proyectada reforma fiscal de los sistemas de previsión social complementaria en el País Vasco



Forum fiscal, N.º 316, 2025

José Manuel Ortiz de Juan
Derecho Mercantil
Consejero - Cuatrecasas

Cristina Feijoo Rogel
Abogada fiscalista - Cuatrecasas

RESUMEN

Se ha iniciado la tramitación de tres proyectos de norma foral que, entre otras medidas, abordarían una ambiciosa reforma del tratamiento fiscal aplicable en el País Vasco a los instrumentos de previsión social complementaria.

La reforma incluye una mejora de la reducción fiscal en la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas por aportaciones y contribuciones a los sistemas de previsión social complementaria de empleo, así como una nueva deducción en la cuota íntegra para trabajadores por cuenta ajena por aportaciones y contribuciones a determinados sistemas de previsión social que deriven de acuerdos de negociación colectiva y también para las aportaciones y contribuciones de los trabajadores por cuenta propia o autónomos a determinados sistemas de previsión social de empleo. En el Impuesto sobre Sociedades también se regularían nuevas deducciones en la cuota líquida para las contribuciones empresariales realizadas a estos mismos sistemas de previsión social por parte de las empresas.

En relación con el cobro de las prestaciones se prevé en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas una modificación en la calificación fiscal de la rentabilidad financiera positiva generada en los sistemas de previsión social complementaria, que pasaría a tributar como rendimiento del capital mobiliario en lugar de como rendimiento del trabajo. Asimismo, se establecería una exención fiscal para dicha rentabilidad financiera cuando la prestación se perciba en forma de renta vitalicia o temporal de duración superior a 15 años.

A25

Novedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre el Patrimonio de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa para el período impositivo 2024 (I)



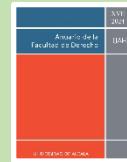
Forum fiscal, N.º 316, 2025

Javier Armentia Basterra
Diputación Foral de Álava

RESUMEN

Se acerca el inicio de la próxima campaña de Renta y Patrimonio 2024, y Javier Armentia dedica este artículo a hacer un repaso de las novedades aprobadas en ambos impuestos en los territorios forales.

En esta primera parte del artículo se exponen algunas de las novedades aprobadas en relación con el IRPF, y relativas, entre otras cuestiones, a las exenciones, los rendimientos de trabajo en especie, los porcentajes aplicables para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas, el nuevo régimen especial para socios fundadores de entidades innovadoras de nueva creación en Gipuzkoa, el nuevo régimen especial referido a las retribuciones específicas en el ámbito del emprendimiento en Álava, y a las nuevas reglas de imputación temporal, como la regularización de la cotización al RETA.



Alejandro Bermejo Fernández
Universidad de Alcalá

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN.
2. ELEMENTOS DEL ART. 305 DEL CP.
3. CONCEPTO DE SOCIEDAD PANTALLA.
4. LA DOCTRINA DEL LEVANTAMIENTO DEL VELO.
5. MODUS OPERANDI EN LA DEFRAUDACIÓN.
6. SIMULACIÓN VS FRAUDE DE LEY Y ECONOMÍA DE OPCIÓN.
7. SANCIONES POR EL USO DE LAS PANTALLAS EN EL FRAUDE FISCAL.
8. BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

El fraude fiscal es un tipo penal contemplado en el Título XIV del Libro II del Código Penal, relativo a los delitos contra la Hacienda Pública. Este tipo persigue castigar al sujeto que dolosamente oculte a la AEAT su realidad tributaria, ya sea mediante una conducta activa u omisiva. La defraudación puede consistir en la elusión del pago del impuesto o la retención de cantidades que se tenían que haber retenido o de ingresos a cuenta; u obtener devoluciones indebidas o disfrutar beneficios fiscales a los que no se tenía derecho, siempre y cuando el monto defraudado sea superior a ciento veinte mil euros. El transcurso del tiempo, la experiencia y el desarrollo en el ámbito tributario, han permitido una especialización, sobre todo en asesores fiscales expertos en la materia, surgiendo nuevas formas de defraudar como es el uso de sociedades pantalla, sin una verdadera actividad, con el fin de realizar el delito. Por tanto, en el presente artículo, analizaremos el fraude fiscal realizado a través de estas pantallas y cómo el Derecho penal castiga la defraudación realizada a través de estas sociedades creadas para delinquir.

CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años ha proliferado la práctica de la defraudación tributaria realizada a través de sociedades que se crean ex professo para la comisión del delito fiscal y no para actuar en el tráfico jurídico mercantil; son las denominadas sociedades pantalla. Por ello, estudiaremos el uso de estas sociedades para delinquir en este ámbito, y el reproche penal que ofrece el Código Penal (CP) por el uso de estas pantallas en el delito fiscal. Por lo expuesto, realizaremos un breve estudio de los elementos básicos del delito fiscal. Seguidamente, se analizará la responsabilidad penal de las personas jurídicas y sus presupuestos, destacando que a las sociedades pantalla no se les aplica esta responsabilidad. A continuación, estudiaremos qué es una sociedad pantalla, y entenderemos por qué no se les aplica esta responsabilidad. Proseguiremos analizando la solución que la jurisprudencia otorga para dirimir responsabilidades en los casos en que se usen estas pantallas. Esta solución es la aplicación de la doctrina del levantamiento del velo, con las consecuencias derivadas para la persona física que se esconde tras la pantalla. Se estudiarán las diferentes conductas y tramas defraudatorias desde un punto de vista práctico, para finalizar con la respuesta que ofrece el Código.

2. ELEMENTOS DEL ART. 305 DEL CP

El delito fiscal cuenta en su estructura con unos elementos objetivos que se han de cumplir para poder entenderlo consumado, o al menos intentado. Para el estudio de estos elementos objetivos, debemos partir de la base de que la defraudación tributaria es una ley penal en blanco. Tiene este carácter al ser necesario completar la regulación del CP con lo dispuesto en las leyes tributarias y sus reglamentos de desarrollo para determinar, esclarecer o remitirse a conceptos tributarios para la aplicación correcta del tipo; así lo ha entendido la jurisprudencia del Tribunal Supremo (TS), pudiéndose citar, entre otras, la STS 499/2016, de 9 de junio. A su vez, es un delito de resultado, pues la conducta que se realiza persigue un objetivo consistente en la defraudación a la Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT). Por ello, vemos que para que se consume se necesita un resultado concreto que es la defraudación.

2.1. Cuota defraudada

La cuota defraudada es el elemento diferenciador de la sanción administrativa y la sanción penal. Dicha cuota está integrada por la cuantía que, dolosamente y con animus fraudandi, provoca un perjuicio a la Hacienda Pública (y de manera indirecta a la sociedad), siempre y cuando esta cuantía sea de ciento veinte mil euros o superior.

Doctrina Administrativa

D08

Interpretación finalista del artículo 81 bis de la LIRPF: equiparación de «no tener derecho a alimentos» a no percibirlos de hecho

Análisis de la STS de 25 de octubre de 2022, rec. núm. 6568/2020



Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 503, 2025

Carmen Banacloche Palao
Universidad Rey Juan Carlos

RESUMEN

La Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 25 de octubre de 2022, rechaza el recurso de casación formalizado por la Administración del Estado, dado el acierto de la sentencia impugnada (Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 17 de junio de 2020, rec. núm. 51/2017) y fija los siguientes criterios interpretativos: La deducción prevista en el artículo 81 bis de la LIRPF, aplicable a los ascendientes sepa-rados legalmente o sin vínculo matrimonial con dos hijos sin derecho a percibir anualidades por alimentos, es aplicable en los supuestos en los que quede probado que no perciben esos alimentos a pesar de estar reconocidos por sentencia judicial. En la interpretación anterior no se incurre en la prohibida aplicación analógica que establece el artículo 14 de la Ley General Tributaria. En la interpretación de toda norma jurídica, incluidas las que reconocen beneficios fiscales rige, según venga impuesto por el texto, naturaleza o finalidad de la norma, el elenco de posibilidades interpretativas que contiene el artículo 12 de la LGT, por virtud de su remisión al artículo 3.1 del Código Civil y, en especial, la interpretación conforme a la Constitución.

D10

La regularización del «quinto año» en el delito fiscal: la insopportable levedad de la prescripción (II)



Revista de Contabilidad y Tributación, N.º 504, 2025

Jordi de Juan Casadevall

UIC

Daniel Tarroja Piera

Gerard Gené Baleyo

Javier Luis de Miguel Marquès

Vicent Arbona Ballester

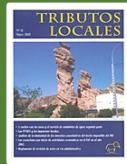
Víctor Linares Sáez

Marcos López Moya

RESUMEN

Este artículo constituye la segunda parte de un trabajo colectivo que aborda, desde sólidas bases teóricas, las consecuencias prácticas de la falta de sincronía temporal de la prescripción tributaria y penal. En particular, se estudia ahora la vinculación del bien jurídico con el principio de legalidad penal, susceptible de amparo constitucional, y sus efectos jurídicos en el delito fiscal con cuota prescrita. Tras exponer la llamada «teoría de la mutación del título», y su cristalización normativa por la reforma penal de 2012, se analiza qué ocurre con la regularización voluntaria de ejercicios fiscales prescritos administrativamente, suscitado el problema de su posible recuperación, que se estudiará en la tercera y última parte del trabajo.

Una nueva oportunidad perdida para favorecer la reducción de la litigiosidad:
¿Cabe una “justicia deliberativa” en la esfera de la fiscalidad local?



Tributos locales, N.º 172, 2025

Pablo Chico de la Cámara
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

RESUMEN

Parece que el aforismo clásico “año nuevo..., vida nueva...” en esta ocasión no ha pretendido ser un cliché, pues súbitamente nos hemos despertado a principios de año con un nuevo regalo a modo de “cambio legislativo” procedente de la generosidad anticipada de los “Magos de Oriente” que suelen aparecer unos días después para aquéllos que no son acólitos de “Santa Claus”.

Esto explicaría las good news que nos anuncia la Exposición de motivos de la recién aprobada Ley Orgánica 1/2025, de 2 de enero, de medidas en materia de eficiencia del servicio público de justicia (en adelante, LOESPJ) para justificar la promulgación de esta disruptiva normativa apelando a “la necesidad de introducir los mecanismos eficientes que resultan imprescindibles para hacer frente al número actual de asuntos judicializados, que, unido al riesgo patente de aumento de los plazos de pendencia, coloca a la Administración de Justicia en una situación muy delicada que exige adoptar medidas inmediatas y efectivas, so pena de que aquélla se vea abocada a un incremento en la duración media de los asuntos e incluso un colapso de la actividad de los Tribunales, con grave afectación a los intereses de la sociedad española cuya tutela se confía a dichos órganos jurisdiccionales”. Pues efectivamente, si acudimos a la memoria última del Consejo General del Poder Judicial presentada hasta la fecha (año 2023), puede observarse que pese a haberse producido una corrección en el número de entradas de asuntos en los tribunales contencioso-administrativos (207.978), es decir, un 5,1 % menos que en el año 2022 (219.265), sin embargo, las tasas de pendencia (tiempo de espera para su resolución) y de congestión (suma de casos pendientes más las nuevas entradas divididos por los que se han resuelto) han crecido de forma preocupante un 13,24 % y un 6,3 % respectivamente.

D12

Consecuencias fiscales para la familia del cobro de las becas Erasmus+. Posición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea



Unión Europea Aranzadi, N.º 3, 2025

Alejandro Torrescusa Cordero
Universidad de Sevilla

RESUMEN

El TJUE ha dictaminado que las becas Erasmus+ no deben afectar negativamente a la declaración de la renta de los progenitores ya que esto restringiría la libre circulación en la UE. El caso se originó en Croacia, donde una madre perdió la deducción fiscal por hijo a cargo debido a la beca de su hijo. En España, este problema no ocurre, ya que la ley del IRPF excluye expresamente las rentas exentas (y las becas Erasmus+ están exentas) del cómputo del umbral de ingresos de los hijos a efectos del mínimo por descendientes.